
Innovation Management and Operational Strategies

http://www.journal-imos.ir

Innovation Management and Operational Strategies, Volume 1, Issue 2, Page: 157-170

Paper Type: Original Article



The Effect of Premature Sign-off and Under-reporting of Chargeable Time of Audit on the Performance of Auditors

Hossein Rajabdorri*[1] , Amirreza Khanizalan[2]

[1]Ph.D of Accounting and Member of Young Researchers and Elite Club, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran.

[2] Ph.D Student of Accounting and Member of Young Researchers and Elite Club, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran.

Citation:



Rajabdorri, H., & Khanizalan, A. (2020). The Effect of Premature Sign-off and Under-reporting of Chargeable Time of Audit on the Performance of Auditors. *Innovation management and operational strategies, 1*(2), 157-170.

Received: 28/01/2020	Reviewed: 05/04/2020	Revised: 29/04/2020	Accept: 21/05/2020

Abstract

Purpose: The purpose of this study is to investigate the effect of premature sign-off and Under-reporting of chargeable time on the performance of auditors.
Methodology: Future study is a type of survey-applied. A case study was also carried out through questionnaires and random sampling from 115 active auditors in the country in 2019 in virtual and in person. To analyze the findings in the form of four main hypotheses, Structural Equation Modeling was performed using Smart PLS software and a one-sample T-test using SPSS software.
Findings: The findings of the research showed that there is a negative and significant relationship between the premature sign-off and Under-reporting of chargeable time and the performance of the auditors and by increasing the premature sign-off and Under-reporting of chargeable time. Also, in the investigated community, the level of premature sign-off good, and the level of Under-reporting of chargeable time is not good.
Originality/Value: Regarding the findings, which confirmed the effect of auditors' behavior on their performance, it is necessary to make robust decisions to guide the behavior of auditors to better understand and control the behavior of auditors to better understand and plan.

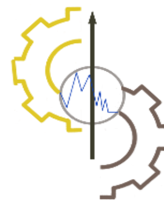
Keywords: Premature sign-off audit, Under-reporting of chargeable time of audit, Performance of auditors.

JEL Classificaton: G11, M19.

*Corresponding Author
Email Address: Hosrado@gmail.com

 http://dorl.net/dor/20.1001.1.27831345.1399.1.2.5.6

https://doi.org/10.22105/imos.2020.262402.1015


مدیریت نوآوری و راهبردهای عملیاتی



نوع مقاله: پژوهشی

تأثیر تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی بر عملکرد حسابرسان

حسین رجب‌دری[۱,*]، امیررضا خانی‌ذلان[۲]

[۱] دکتری حسابداری و عضو باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران.

[۲] دانشجوی دکتری حسابداری و عضو باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران.

دریافت: ۱۳۹۸/۱۱/۰۸	بررسی: ۱۳۹۹/۰۱/۱۷	اصلاح: ۱۳۹۹/۰۲/۱۰	پذیرش: ۱۳۹۹/۰۳/۰۱

چکیده

هدف: هدف این پژوهش، بررسی تأثیر تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی بر عملکرد حسابرسان است.

روش‌شناسی پژوهش: بررسی موضوع از طریق پرسشنامه و نمونه‌گیری به‌صورت تصادفی از ۱۱۵ نفر حسابرس فعال در کشور در سال ۱۳۹۸ به‌صورت مجازی و حضوری صورت پذیرفت. برای تحلیل یافته‌ها در قالب ۲ فرضیه اصلی، از روش معادلات ساختاری توسط نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس استفاده شد.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش نشان داد که بین تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی و عملکرد حسابرسان رابطه منفی و معناداری وجود داشته و با افزایش سطح تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی، عملکرد حسابرسان کاهش می‌یابد. همچنین، در نمونه موردبررسی، سطح تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی مطلوب و سطح گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی غیر مطلوب است.

اصالت/ارزش افزوده علمی: با توجه به یافته‌ها که تأثیر رفتار حسابرسان بر عملکرد آنان را تأیید می‌نماید، لازم است ضمن بررسی بیشتر و دقیق‌تر در رفتار حسابرسان، برای درک و برنامه‌ریزی بهتر، تصمیم‌های مستحکمی جهت هدایت رفتار حسابرسان اخذ شود.

کلیدواژه‌ها: تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی، گزارش کمتر از حد زمان، عملکرد حسابرسان.

طبقه‌بندی JEL: G11، M19.

* **نویسنده مسئول**

آدرس رایانامه: Hosrado@gmail.com

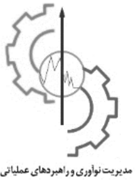
https://doi.org/10.22105/imos.2020.262402.1015

http://dorl.net/dor/20.1001.1.27831345.1399.1.2.5.6

www.journal-imos.ir

مدیریت نوآوری و راهبردهای عملیاتی، دوره ۱، شماره ۲، صفحه: ۱۵۷ – ۱۷۰

۱ـ مقدمه



رجب دری و خانی ذلان/ مدیریت نوآوری و راهبردهای عملیاتی، دوره ۱، شماره ۲، صفحه: ۱۵۷ــ ۱۷۰

حسابرس به فرد یا موسسه‌ای اطلاق می‌شود که مسئولیت نهایی حسابرسی صورت‌های مالی یا ارائه خدمات مرتبط را بر عهده دارد. تضاد منافع و پیچیدگی فعالیت‌های اقتصادی، تقاضا برای حسابرسی در گزارشگری مالی را الزامی می‌سازد (حسنی و عظیم‌زاده[1]، ۲۰۱۷). حسابرسان در بین عموم جامعه به دلیل مشکلات ناشی از بحران اقتصادی مقصر شناخته می‌شوند و به همیت دلیل، اهداف حسابرسان در طول رسوایی‌های اخلاقی حسابرسی و مالی اخیر، موردبررسی جدی قرارگرفته است (نهمه[2]، ۲۰۱۷). ویژگی‌های حسابرس و رفتار وی می‌تواند گزارش حسابرسی او را به‌شدت تحت تأثیر قرار دهد. ازاین‌رو، بررسی آن برای درک، ارزیابی و ارتقای تصمیم‌های حسابرسی ضروری است (مهام[3]، ۲۰۰٤). در فضای رقابتی حسابرسی نیز رفتار نامناسب کارکنان و در نتیجه، کیفیت حسابرسی و عملکرد حسابرسان، موردتوجه است. در این زمینه، استفاده از کارکنان نامناسب برای انجام امور حسابرسی می‌تواند منجر به سردرگمی مشتریان و کاهش کیفیت حسابرسی و عملکرد حسابرسان شود (بریرلی و گویلیام[4]، ۲۰۰۳). کیفیت حسابرسی از آن جهت دارای اهمیت است که موفقیت شرکت‌های حسابرسی در درازمدت توسط کیفیت فعالیت آن‌ها تعریف می‌شود (هرباچ[5]، ۲۰۰۱). البته افزایش سطح کیفیت حسابرسی آسان نیست و این مساله نسبت به رفتار و عملکرد حسابرسان وابسته است (نهمه، ۲۰۱۷). همچنین، ناتوانی مدیران در کنترل عملکرد کارکنان نیز می‌تواند منجر به عملکرد ضعیف کارکنان شود و کیفیت حسابرسی نیز تحت تأثیر رفتار ناکارآمد آنان قرارگیرد (هیئت نظارت عمومی[6]، ۲۰۰۰). رفتارهای ناکارآمد می‌تواند عملکرد حسابرسان را به صورت مستقیم یا غیرمستقیم تحت تأثیر قرار دهد (نهمه، ۲۰۱۷). در این زمینه، ارزیابی عملکرد حسابرسان، یک ابزار مهم برای کنترل کیفیت حسابرسی است (آندولیا، ۲۰۱٤). رسیدن به حسابرسی با کیفیت که ناشی از سطح بالای عملکرد کارکنان است، در حسابرسان احساس غرور ایجاد می‌کند و این مساله، تبلیغی برای مدیران نیز است (نالبوف و استیگلیتز[7]، ۱۹۸۳). امبی و اسرینگتون[8] (۱۹۹٦) بیان می‌دارند که در گذشته، مدیریت منابع انسانی در ارتباط با سیستم‌های ارزشی حسابرسی شرکت‌ها از اهمیت چندانی برخوردار نبود، اما امروزه با توجه به اهمیت مبحث آموزش و مدیریت منابع انسانی در راستای افزایش کیفیت و آموزش کارکنان، بر فعالیت کارکنان حسابرسی و حسابرسان ارشد نظارت صورت می‌گیرد و عملکرد آن‌ها بررسی می‌شود. لذا، لازم است تا شرکت‌های حسابرسی نسبت به فرایندهای ارزیابی عملکرد که منجر به رفتارهای ناکارآمد و کاهش سطح عملکرد می‌شود آگاه باشند. این مساله ممکن است به خاطر این واقعیت باشد که ایجاد مشکل ممکن است بین حسابرسان با عملکرد بالا در زمانی که فرصت‌های محدودی وجود دارد نیز وجود داشته باشد و با تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی، عملکرد حسابرسان تحت تأثیر قرارگرفته و کاهش یابد (دامره و همکاران[9]، ۲۰۱٦). بررسی موضوع‌های ذکرشده نیز در روند بازخورد رفتار و عملکرد حسابرسان مؤثر بوده و بخش مهمی از روند ارزیابی آنان است (اندیولا و بدارد[10]، ۲۰۱٦).

بر اساس پژوهش‌هاس صورت گرفته، اقدام‌هایی که با توجه به عملکرد حسابرسان کیفیت حسابرسی را به گونه مستقیم تحت تأثیر قرار می‌دهند، شامل تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی با کاهش زمان لازم برای مراحل مختلف

---

[1] Hasani & Azimzadeh
[2] Nehme
[3] Maham
[4] Brierley & Gwilliam
[5] Herrbach
[6] Public Oversight Board
[7] Nalebuff & Stiglitz
[8] Emby & Etherington
[9] Demeré et al.
[10] Andiola & Bedard

حسابرسی (اوتلی و پیرس، ۱۹۹۵)، جمع‌آوری شواهد ناکافی (آلدرمن و دیتریک[1]، ۱۹۸۲)، تغییر یا جایگزین کردن روش‌های حسابرسی و پردازش نادرست (مک‌دانیل[2]، ۱۹۹۰)، حذف مراحل حسابرسی (مارگیم و پانی[3]، ۱۹۸٦) و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی (نهمه، ۲۰۱۷) است. در این پژوهش، تأثیر تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی بر عملکرد حسابرسان، موردبررسی قرار می‌گیرد. از آنجا که جمع آوری شواهد ناکافی، تغییر یا جایگزین کردن روش‌های حسابرسی و پردازش نادرست و حذف مراحل حسابرسی نیز خود را در زمان حسابرسی انجام‌شده نشان می‌دهد، لذا از دو متغیر ذکر شده در این پژوهش استفاده شده است.

لازم به ذکر است که بررسی تأثیر تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی نیز می‌تواند دارای بار اخلاقی باشد و با توجه به اهمیت مباحث اخلاقی در حسابداری و به ویژه حسابرسی، این پژوهش اهمیتی دو چندان می‌یابد. درزمینه اهمیت اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی و صرف زمان مناسب برای برنامه حسابرسی نیز می‌توان بیان داشت که با اهمال‌کاری حسابرس در این مورد، احتمال خطا در گزارش حسابرسی و غیرواقعی بودن آن افزوده شده و در نتیجه، کیفیت گزارش تهیه شده که به دست عده زیادی از استفاده‌کنندگان می‌رسد، با تردید مواجه خواهد بود. همچنین، با توجه به پژوهش‌های صورت گرفته مانند نهمه (۲۰۱۷) این دو متغیر از مهم‌ترین موارد بررسی کیفیت حسابرسی است. در نتیجه، هدف و مساله اصلی این پژوهش بررسی تأثیر تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی بر عملکرد حسابرسان است. لذا، با توجه به مطالب بیان شده و عدم ورود پژوهشگران به موضوع ذکرشده و اهمیت آن در افزایش عملکرد حسابرسان، ضروری است که این موضوع موردبررسی تجربی قرار گیرد. افزون بر آن، با توجه به موارد ذکرشده می‌توان سؤال‌های پژوهش را بدین‌صورت مطرح نمود که آیا تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی بر عملکرد حسابرسان اثرگذار است؟ همچنین سطح تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی در حسابرسان به چه میزان است.

در ادامه، ابتدا مبانی نظری و روش پژوهش بیان‌شده و سپس، یافته‌ها و بحث و نتیجه‌گیری آورده شده است.

۲ـ مبانی نظری

یک حسابرس خوب باید مستقل و بی‌طرف، با معلومات و مجرب، دارای صلاحیت حرفه‌ای، رازدار، آگاه از قضاوت‌های جانب‌دارانه و به گونه فطری کنجکاو و شکاک باشد. باآنکه قانون تجارت ایران و اصلاحیه مصوب ۱۳٤۷، هیچ‌گونه شرایط، خصوصیت یا پایه عملی برای حسابرس موسسه‌های حسابرسی تعیین ننموده است، اما دارا بودن صلاحیت اخلاقی و تخصصی، مهم‌ترین ویژگی حسابرسان تلقی می‌شود (همت‌فر و همکاران[4]، ۲۰۱۰). مباحث اخلاقی بیان شده، بیانگر مسئولیت خطیر حسابرس در قبال جامعه است. فلسفه اصلی و بنیادی که ورای مسئولیت بالقوه حسابرسان در قبال افراد ذی‌نفع قرار دارد، اصل قانونی دوجانبه بودن قرارداد است که در قوانین مدنی اکثر کشورها، ازجمله ایران مطرح‌شده است. بدین معنی که این مسئولیت بالقوه در بطن روابط قراردادی ارائه خدمات حسابرسی به یک ذی‌نفع خاص نهفته است. اگر ذی‌نفع بتواند در محاکم ثابت کند که در اثر اتکا به کار حسابدار رسمی، درحالی‌که قوانین و مقررات و استانداردهای حرفه‌ای رعایت نشده باشد، به میزان قابل برآوردی خسارت‌دیده است، آنگاه حسابرس را می‌توان مسئول این خسارت دانست. مرور یافته‌های دعوای مطرح‌شده در آمریکا و انگلیس در اواخر سده نوزدهم و نیز سده بیستم مؤید این ادعا و قابل‌تأمل و بررسی است. از سوی دیگر، مسئولیت حسابرس در مقابل دیگر

[1] Alderman & Deitrick
[2] McDaniel
[3] Margheim & Pany
[4] Hemmatfar et al.

ذی‌نفع‌ها به‌موجب قانون خسارت و صدمات مدنی (قانون مدنی ایران، بخش تعهدات و قراردادها) ناظر بر قراردادها تعیین‌شده است. موارد مذکور، مسایلی را در رابطه با تعیین سازمان‌هایی مطرح کرده است که حسابرس در مقابل آنان وظیفه اعمال مراقبت حرفه‌ای و همچنین، مسئولیت بالقوه در خصوص مسامحه‌های حرفه‌ای را بر عهده دارد (حساس‌یگانه[۱]، ۲۰۰۳). درصورتی‌که سهامداران از مسامحه حسابرس متضرر شوند، شرکت از طریق هیئت‌مدیره، به‌عنوان طرف قرارداد و به نیابت از یکایک سهامداران علیه حسابرس برای جبران خسارت اقامه دعوی می‌کند؛ بنابراین، روشن است که حسابرس در رابطه با وظیفه اعمال مراقبت حرفه‌ای و تلاش برای افزایش سطح عملکرد و کیفیت، هم در مقابل شرکت و هم در مقابل سهامداران مسئولیت دارد (کدسل[۲]، ۱۹۹۱). همان‌گونه که آمارهای ارائه شده این مساله را تأیید می‌کند، در دو دهه گذشته شکایت علیه حسابرسان، به یکی از اساسی‌ترین مشکلات حسابرسان تبدیل شده است. برای نمونه، در آمریکا شش موسسه بزرگ حسابرسی[۳] در سال ۱۹۸۳ با سه شکایت مواجه بوده‌اند، در حالی که این مساله در سال ۱۹۹۳ به ۲۱۰ مورد رسیده است. بنا به گزارش این شش موسسه، مبلغ‌هایی که آن‌ها بابت خسارت، کاهش شکایت‌های احتمالی و حفظ اعتبار خود پرداخت کرده‌اند، از ۲/۶ درصد کل درآمد در سال ۱۹۸۳ به ۱۲ درصد در سال ۱۹۹۳ افزایش یافته است (شو[۴]، ۲۰۰۰). یافته‌های دیگری نیز گزارش کرده است که میزان دادخواهی حسابرسان در آمریکا از سال ۱۹۵۸ تا سال ۱۹۹۴، ۳۰۰ درصد افزایش یافته است (پرات و استیک[۵]، ۱۹۹٤). بر اساس گزارش مرکز کیفیت حسابرسی[۶] خسارت‌های پرداختی توسط حسابرسان آمریکایی بابت شکایت علیه آن‌ها در ۳٦۲ مورد جمعا به مبلغ ٦٦/ ۵ میلیارد دلار بوده است (بادرت‌اسچر و همکاران[۷]، ۲۰۱۲). همچنین، در این دوره ۱٤۷ مورد ادعای خسارت علیه حسابرسان وجود داشته و هرکدام حداقل ۱۰۰ میلیون دلار ادعای خسارت کرده‌اند که در مجموع نزدیک به ۲۱۰ میلیارد دلار است. در دیگر کشورهای توسعه یافته نیز این روند حالت صعودی داشته است. برای نمونه، بر اساس گزارش مجله ICAEW[۸]، شکایت بر علیه حسابرسان در انگلیس نیز در حال افزایش است (سیسارامان و همکاران[۹]، ۲۰۰۲). در ایران هرچند آمار رسمی در خصوص شکایت علیه حسابرسان در دسترس نیست، اما شواهد نقلی حاکی از آن است که در سال‌های اخیر میزان شکایت علیه حسابرسان افزایش یافته است (قدیم‌پور و دستگیر[۱۰]، ۲۰۱٦). در این زمینه، شکایت علیه حسابرسان افزون بر تحمیل خسارت‌های هنگفت به صورت مستقیم، هزینه‌های غیرمستقیمی نیز بر حسابرسان و حرفه تحمیل می‌کند. اقامه دعوا از سوی استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی نه تنها منجر به تحمیل هزینه بر شخص حسابرس می‌شود، بلکه آسیب شدیدی بر اعتبار حرفه نیز وارد می‌کند. این پیامدهای ناگوار، این مساله را تبدیل به یکی از اساسی‌ترین دغدغه‌های جامعه حسابرسی کرده است. به‌گونه‌ای که حسابرسان همواره تلاش می‌کنند تا به گونه مداوم این ریسک را ارزیابی کنند و تدابیر لازم را برای در امان ماندن از گزند آن اتخاذ نمایند (قدیم‌پور و دستگیر، ۲۰۱٦).

همچنین، رسوایی‌های اخیر در سطح جهان، از انرون و وردلدکام در آمریکا تا پارلامات در اروپا، نگرانی‌هایی را در رابطه باقابلیت اتکای صورت‌های مالی ایجاد کرده است. درحالی‌که مسئولیت اصلی تهیه صورت‌های مالی بر عهده مدیریت شرکت است، اما در پی این وقایع، انگشت اتهام به‌سوی حسابرسان نشانه رفته است؛ تا جایی که از این وقایع

[1] Hassas Yeganeh
[2] Kedslie
[3] Big Six
[4] Shu
[5] Pratt & Stice
[6] Center for Audit Quality(CAQ)
[7] Badertscher et al.
[8] London Chartered Accountants Event
[9] Seetharaman
[10] Ghadimpoor & Dastghir

به‌عنوان «شکست حسابرسی» یاد می‌شود. تلقی عموم این است که کیفیت ضعیف حسابرسی و نامناسب بودن سطح عملکرد حسابرسان، موجب وقوع چنین وقایعی شده است (لین و همکاران[1]، ۲۰۱۱). درنتیجه، توجه به کیفیت و عملکرد حسابرسان دارای اهمیت است و ضرورت دارد تا تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی به‌عنوان عوامل مؤثر بر عملکرد کارکنان بررسی شود.

گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی، بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد (لایتنر و همکاران[2]، ۱۹۸۲؛ اسمیت[3]، ۱۹۹۵)، زیرا گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی باعث ایجاد تصمیمات غلط و مانع از اصلاح بودجه شده و فشار زمانی که بر حسابرس در آینده اعمال می‌شود را زیاد می‌کند (نهمه، ۲۰۱۷). گزارش درست ساعات کار، برای حسابرسان بسیار لازم و دارای اهمیت است (لایتنر و همکاران، ۱۹۸۳)، زیرا گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی، می‌تواند کیفیت حسابرسی را تهدید کند (دونلی و همکاران[4]، ۲۰۰۳). گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی یک معضل اخلاقی رایج در بین حسابرسان است و عواقب ویران‌کننده زیادی برای موسسه‌های حسابرسی دارد (پیکرد و همکاران[5]، ۲۰۱۵). این مساله می‌تواند بر سطح هزینه نهایی حسابرسی، بودجه‌های زمانی، عملکرد کارکنان و ارزیابی کیفیت حسابرسی تأثیر بگذارد، اگرچه سیاست‌های نظارتی و پیش‌گیرانه موسسه‌های حسابرسی تا حدودی مانع از گزارش دهی نادرست زمان حسابرسی می‌شود (اسوینی و پیرس[6]، ۲۰۰۶)، اما حسابرسان به گونه معمول، برای گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی انگیزه دارند و همچنان یک فشار ضمنی برای کمتر گزارش دادن زمان حسابرسی وجود دارد (اگوگولیا و همکاران[7]، ۲۰۱۵). فشارها و انگیزه‌های ذکر شده شامل افزایش سطح عملکرد نیز می‌شود تا از این طریق، عملکرد خود را بهتر جلوه دهند (آندرسون‌گو و همکاران[8]، ۲۰۰۱). لذا با توجه به تأثیر منفی گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی بر عملکرد حسابرسان و موسسه‌های حسابرسی، دارای اهمیت است که این موضوع موردبررسی قرار گیرد (هردا و مارتین[9]، ۲۰۱۶).

همچنین، تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی زمانی تعریف می‌شود که حسابرسان بیان کنند که یک رویکرد حسابرسی انجام‌شده، اما درواقع به گونه صحیح انجام‌نشده باشد (حیات و تیلور[10]، ۲۰۱۳). این مساله نیز با توجه به اینکه تحریف واقعیت صورت گرفته و در مسئولان موسسه حسابرسی این تصور ایجادشده که فعالیت موردنظر به اتمام رسیده و درواقع خلاف آن وجود داشته باشد، بر عملکرد حسابرسان به‌صورت منفی اثرگذار است. ضمن اینکه می‌تواند دارای بار اخلاقی نیز باشد (نهمه، ۲۰۱۷). افزون بر آن، توجه به این موضوع می‌تواند موجب افزایش عملکرد موسسه‌های حسابرسی شود (هشیلد[11]، ۱۹۹۵). لازم به ذکر است که عوامل دیگری مانند رهبری بازار و رشد بازار نیز در عملکرد حسابرسان مؤثر است (ارنست و یانگ[12]، ۲۰۱۱) که لازم است در پژوهش‌های مستقلی بررسی شود.

با توجه به مطالب بیان‌شده، گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی یک معضل اخلاقی رایج در بین حسابرسان است و عواقب ویران‌کننده زیادی برای موسسه‌های حسابرسی دارد و می‌تواند بر عملکرد کارکنان و ارزیابی کیفیت حسابرسی

---

[1] Lin et al.
[2] Lightner et al.
[3] Smith
[4] Donnelly et al.
[5] Pickerd et al.
[6] Sweeney & Pierce
[7] Agoglia et al.
[8] Anderson-Gough
[9] Herda & Martin
[10] Hyatt & Taylor
[11] Huselid
[12] Ernst & Young

تأثیر بگذارد. درنتیجه، با افزایش تمایل حسابرسان به گزارش‌های کمتر از حد زمان حسابرسی، عملکرد حسابرسان نیز کاهش خواهد یافت. لذا، فرضیه اول پژوهش به‌صورت زیر است:

فرضیه اصلی اول: بین گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی و عملکرد حسابرسان رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

در تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی نیز با توجه به اینکه تحریف واقعیت صورت گرفته و در مسئولان موسسه حسابرسی این تصور ایجادشده که فعالیت موردنظر به اتمام رسیده و درواقع خلاف آن وجود داشته باشد، بر عملکرد حسابرسان به‌صورت منفی اثرگذار است. درنتیجه فرضیه دوم پژوهش به‌صورت زیر است:

فرضیه اصلی دوم: بین تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و عملکرد حسابرسان رابطه منفی و معناداری وجود دارد.
توسعه و پویایی بازار و درعین‌حال افزایش بی‌ثباتی و درجه بالاتر شك و تردید در سطح شرکت‌های بزرگ همراه بوده است.

۳ـ پیشینه پژوهش

درزمینه بررسی عملکرد حسابرسان و حتی حسابداران، تاکنون پژوهش‌های متنوع داخلی و خارجی صورت گرفته است. برای نمونه، در میان پژوهشگران داخلی، مهرانی و نعیمی[1] (۲۰۰۳) در پژوهشی دریافتند که هرچند حسابرسان خود را معتقد و مقید به رعایت اخلاق حرفه‌ای می‌دانند، اما در برابر فشار بودجه زمانی، اقدام به اعمال رفتارهای غیرحرفه‌ای می‌نمایند. همچنین، یافته‌ها نشان داد متناسب با افزایش فشار بودجه زمانی، احتمال بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای بیشتر می‌شود. مهدوی و هوشمند[2] (۲۰۱۳) نیز در پژوهشی دریافتند که درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه بر رفتار حسابرسان تأثیر ندارد. همچنین، بر اساس یافته ها درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه و ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان باعث افزایش کیفیت حسابرسی از طریق رفتار غیرعادی حسابرسان نمی‌شود. همچنین، مرادی و زکی‌زاده[3] (۲۰۱۴) دریافتند که مدیریت اخلاقی و عملکرد حسابرسی داخلی با هم تعامل دارند و بر انجام عمل غیراخلاقی تأثیر می‌گذارند. به گونه خاص، یافته‌ها نشان می‌دهد احتمال اینکه فرد، در شرایط وجود مدیریت اخلاقی ضعیف و عملکرد حسابرسی داخلی قوی در مقایسه با شرایط دیگر، یک عمل غیراخلاقی انجام دهد، کمتر است. درمجموع، یافته‌ها حاکی از آن است که گرایش‌های اخلاقی حسابداران و حسابرسان بر تصمیم‌های گزارشگری مالی اخلاقی توسط آنان و جلوگیری از اعمال غیراخلاقی، مؤثر است. در پژوهشی دیگر، مرویان‌حسینی و لاری (۲۰۱۵) دریافتند که بین استرس شغلی، فرسودگی شغلی و عملکرد شغلی در حسابرسان روابط معناداری برقرار است. به‌عبارت‌دیگر، یافته‌ها حاکی از تأیید ارتباطی مثبت و معنادار میان استرس شغلی با فرسودگی شغلی و تأیید رابطه منفی و معنادار میان فرسودگی شغلی با عملکرد شغلی حسابرسان است. هم‌چنین، رابطه منفی استرس شغلی با عملکرد شغلی از طریق متغیر میانجی فرسودگی شغلی مورد تأیید قرار گرفت. خدامرادی و حاجیها[4][5] (۲۰۱۷) نیز دریافتند که بین فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی و عملکرد حسابرسان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و با افزایش سطح فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی، عملکرد حسابرسان افزایش می‌یابد. در پژوهشی دیگر، حاجیها و

[1] Mehrani & Naeimi
[2] Mahdavi & Hoshmand
[3] Moradi & Zakizadeh
[4] Marvian Hosseini & Lariye Dashte Bayaz
[5] Khodamoradi & Hajiha

ملاسلطانی[1] (۲۰۱۶) دریافتند که رابطه معناداری بین هوش اخلاقی و همه مؤلفه‌های آن به‌جز بخشش با عملکرد حسابرسان وجود دارد، از بین این مؤلفه‌ها، مسئولیت‌پذیری، بیشترین رابطه را با عملکرد حسابرسان دارد و در مرتبه دوم، دلسوزی و در مرتبه سوم، صداقت بیشترین ارتباط را با عملکرد حسابرسان دارند. شیخی‌گرجان و همکاران[2] (۲۰۲۰) دریافتند خطای نوع اول رابطه مستقیم و معنادار و خطای نوع دوم رابطه منفی و معناداری با راهبردتجاری دارد. همچنین نوع گزارش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مستقیم و معناداری با راهبردتجاری دارند.

در میان پژوهشگران خارجی نیز برای نمونه، ویلیامز و همکاران[3] (۲۰۰۱) در پژوهش خود ذکر کردند که فشار بر حسابرسان منجر به مشکل‌های رفتاری و روانی خاص می‌شود که به گونه منفی عملکرد شغلی آن‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهند. حیات و تیلور (۲۰۱۳) نیز دریافتند که مدیران حسابرسی تمایل دارند زمانی که حسابرسان با فشار بودجه‌ای زمانی روبرو می‌شوند را گزارش دهند و عملکرد آن‌ها را اطلاع‌رسانی نمایند. نهمه (۲۰۱۷) نیز در پژوهش خود دریافت که رفتار حسابرسان ازجمله بررسی تأثیر تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی بر عملکرد حسابرسان و همچنین عملکرد حسابرسی تأثیر دارد.

اگرچه پژوهش‌های مختلف داخلی و خارجی در رابطه با عملکرد حسابرسان صورت پذیرفته و به یافته‌های ارزشمندی نیز دست‌یافته‌اند، اما متأسفانه تاکنون هیچ پژوهش داخلی به بررسی تأثیر همزمان بررسی تأثیر تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی بر عملکرد حسابرسان نپرداخته است و پژوهش‌های اندکی در خارج از کشور به این مطلب مهم پرداخته‌اند، لذا لازم است که این موضوع مهم موردبررسی قرار گیرد تا اهمیت و میزان تأثیر متغیرهای ذکرشده بر عملکرد حسابرسان مشخص شود.

۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر ازلحاظ گردآوری داده‌ها توصیفی- پیمایشی است. روش‌های گردآوری اطلاعات اولیه در این پژوهش ترکیبی از روش‌های تحقیق کتابخانه‌ای و میدانی است. در روش کتابخانه‌ای به‌وسیله مطالعه، ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش، چارچوبی مناسب برای موضوع فراهم‌شده است. در روش میدانی، از طریق ابزار پرسشنامه، اطلاعات موردنیاز برای بررسی موضوع گردآوری شد. در این پژوهش از پرسشنامه نهمه (۲۰۱۷) برای بررسی گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی و تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و از پرسشنامه پاترسون (۱۹۸۹) برای بررسی عملکرد حسابرسان استفاده شد. در پرسشنامه‌های ذکرشده نیز از طیف لیکرت پنج گزینه‌ای و گزینه‌های «کاملاً موافق»، «موافق»، «بدون نظر»، «مخالف» و «کاملاً مخالف» استفاده شد. ترجمه، بومی‌سازی و استفاده از پرسشنامه‌ها پس از دریافت نظرهای کارشناسی و تأیید استادان دانشگاهی و صاحب‌نظران مختلف، بود، یعنی اعتبار ظاهری و محتوایی پرسشنامه‌ها تأیید شد. جامعه پژوهش موردنظر کلیه حسابرسان فعال در کشور است. در ابتدا ۳۰ پرسشنامه در جامعه پخش و جمع‌آوری شد و با محاسبه واریانس حاصل، حجم نمونه با استفاده از رابط ۱ مشخص شد:

$$n = \frac{Z_{\frac{a}{2}}^2 * S^2}{d^2} \quad (۱)$$

که در آن:

---

[1] Hajiha & Molla Soltani
[2] Sheikhi Garjan et al.
[3] Williams et al.

$1/96=Z_{\frac{\alpha}{2}}$

$0/05=d$

S^2= برابر با واریانس حاصل از نمونه موردبررسی (۰/۰۷۴۹) خواهد بود. سپس، با محاسبه رابطه ۱، حجم نمونه حدود ۱۱۵ محاسبه شد.

جمع‌آوری نظرها نیز به شیوه حضوری و مجازی صورت گرفت. در این زمینه، ابتدا بانک اطلاعاتی آدرس رایانامه حسابرسان مختلف (اعضای جامعه حسابداران، حسابرسان داخلی، حسابداران خبره و...) ایجاد شد که پس از طراحی پرسشنامه در محیط فرم‌نگار گوگل، دعوت‌نامه تکمیل و پرسشنامه الکترونیکی برای ۳۵۰ نفر از افراد ذکرشده در دو نوبت به فاصله یک ماه ارسال شد و از آنان درخواست شد تا در صورت امکان به سایر حسابرسان نیز ارسال نمایند. در شیوه حضوری نیز با استفاده از حسابرسان در دسترس، پرسشنامه‌ها تکمیل شد. درمجموع نیز ۱۱۵ پرسشنامه تکمیل گردید. به‌منظور کنترل این موضوع که آیا نتایج پرسشنامه‌های دریافت نشده می‌توانست بر یافته‌های پژوهش اثر بگذارد، میانگین دو مرحله (مراحل حضوری و مجازی) از طریق اجرای آزمون t مقایسه شد. با توجه به مقدار معناداری این آزمون (۰/۰۰) که کمتر از ۵ درصد است، می‌توان گفت در صورت پاسخگویی شرکت‌های دیگر نیز، یافته‌های به‌دست‌آمده تغییری نمی‌کرد. در برآورد پایایی پرسشنامه پژوهش حاضر نیز از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. نتیجه بررسی ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه در نرم‌افزار اس‌پی‌اس‌اس نسخه ۲۲ در پرسشنامه‌های مختلف موردبررسی در جدول ۱ نشان داده شد.

جدول ۱- ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه‌های پژوهش.
Table 1- Cronbach's alpha coefficient of research questionnaires.

ردیف	پرسشنامه	ضریب آلفای کرونباخ
۱	گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی	0.863
۲	تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی	0.815
۳	عملکرد حسابرسان	0.798

توجه به اینکه کلیه ضریب‌های به‌دست‌آمده بالاتر از ۰/۷ است، لذا پایایی پرسشنامه تأیید می‌شود. همچنین، به‌منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش، از تکنیک معادلات ساختاری استفاده شد. الگویابی معادلات ساختاری، به بررسی مجموعه‌ای از روابط وابستگی به‌طور هم‌زمان می‌پردازد. استفاده از این روش، زمانی مفید است که متغیری وابسته در روابط وابستگی بُعدی تبدیل به متغیری مستقل می‌شود (امانی و همکاران[1]، ۲۰۱۲). جذابیت الگویابی معادلات ساختاری در حوزه‌های مختلف علمی به این دلیل است که این شیوه در مواجهه با روابط چندگانه هم‌زمان، روش مستقیمی به دست می‌دهد که دارای کارایی آماری نیز است. همچنین، توانایی این شیوه در ارزیابی روابط به‌طور چندجانبه سبب شده که پژوهش از تحلیل اکتشافی به تحلیل تأییدی انتقال یابد. این انتقال به‌نوبه خود سبب می‌شود تا نگرش منظم‌تر و کلی‌تر از مسائل پدیدار شود (هیر و همکاران[2]، ۲۰۱۲).

[1] Amani et al.
[2] Hair et al.

۵ـ یافته‌های پژوهش



۱ـ ۵ـ آمار توصیفی

پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه‌های موردمطالعه ۸۹ نفر مرد و ۲۶ نفر زن بوده‌اند. از پاسخ‌دهندگان ۸ نفر دارای مدرک دکتری، ۲۲ نفر دانشجوی دکتری، ۳۴ نفر دارای مدرک کارشناسی ارشد و ۵۱ نفر دارای مدرک کارشناسی بوده‌اند. میانگین سن پاسخ‌دهندگان ۳۹/۲۳ با انحراف معیار ۱۰/۴۸ و میانگین سابقه کار پاسخ‌دهندگان ۱۴/۱۸ سال با انحراف معیار ۹/۶۲ است؛ بنابراین با توجه به اطلاعات جمعیت‌شناختی، پاسخ‌دهندگان صلاحیت حرفه‌ای لازم برای پاسخ به پرسشنامه این مطالعه را داشتند.

۲ـ ۵ـ آزمون فرضیه‌های پژوهش

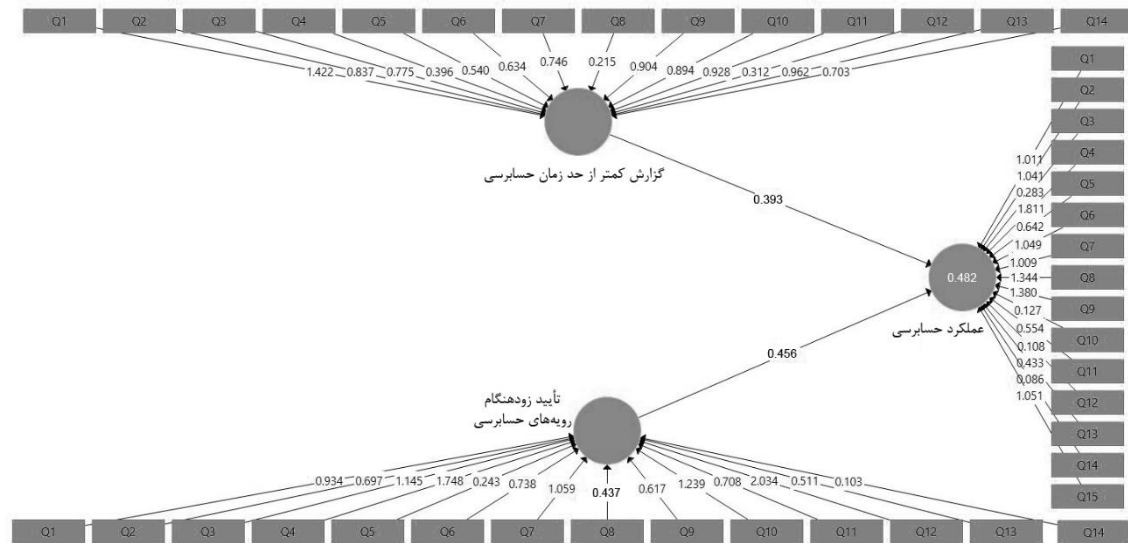
در ادامه، هریک از فرضیه‌های پژوهش با استفاده از تکنیک حداقل مربعات جزئی مورد تجزیه‌وتحلیل قرار گرفت. در روش حداقل مربعات جزئی چند نکته از اهمیت بسیار زیاد برخوردار است:

- قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل‌مشاهده به‌وسیله بار عاملی نشان داده می‌شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. اگر بار عاملی کمتر از ۰/۳ باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته‌شده و از آن صرف‌نظر می‌شود. همچنین، بار عاملی بین ۰/۳ تا ۰/۶ قابل‌قبول است و اگر بزرگ‌تر از ۰/۶ باشد خیلی مطلوب است.
- زمانی که همبستگی متغیرها شناسایی شد، باید آزمون معناداری صورت گیرد. برای بررسی معناداری همبستگی‌های مشاهده‌شده از روش‌های خودگردان سازی (بوت استراپ) یا برش متقاطع جک نایف استفاده می‌شود. در این مطالعه، از روش خودگردان سازی استفاده شد که آماره **t** را ارائه می‌دهد. لازم به ذکر است در سطح خطای ۵٪ اگر مقدار آماره بوت‌استراپ **t-value** بزرگ‌تر از ۱/۹۶ باشد، همبستگی‌های مشاهده‌شده معنادار است.

همچنین، روایی همگرا نیز محاسبه‌شده است. هرگاه یک یا چند خصیصه از طریق دو یا چند روش اندازه‌گیری شود، همبستگی بین این اندازه‌گیری‌ها دو شاخص مهم اعتبار را فراهم می‌سازد. اگر همبستگی بین نمرات آزمون‌هایی که خصیصه‌ی واحدی را اندازه‌گیری می‌کند بالا باشد، پرسشنامه دارای اعتبار همگرا است. وجود این همبستگی برای اطمینان از این‌که آزمون آنچه را باید سنجیده شود می‌سنجد، ضروری است. برای روایی همگرا میانگین واریانس استخراج باید بالاتر از ۰/۵ و روایی مرکب نیز باید بالاتر از ۰/۷ باشد. ازآنجاکه آلفای کرونباخ تمامی متغیرها بزرگ‌تر از ۰/۷ است، بنابراین ازنظر پایایی تمامی متغیرها مورد تأیید است. مقدار میانگین واریانس استخراج‌شده نیز بزرگ‌تر از ۰/۵ است، بنابراین روایی همگرا نیز تأیید می‌شود. مقدار روایی مرکب نیز در حد مطلوب است.

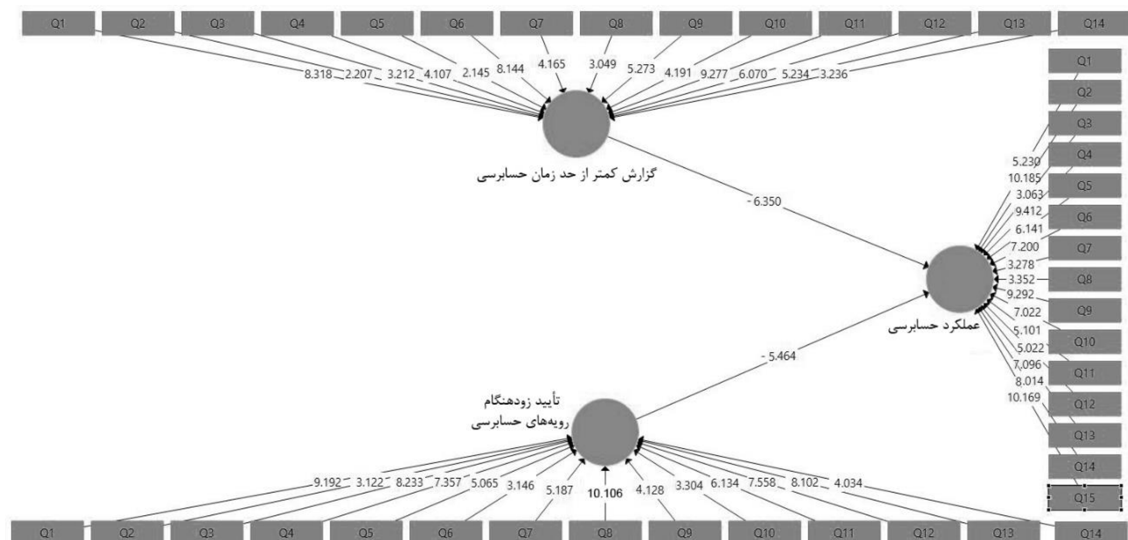
۳ـ ۵ـ آزمون فرضیه‌های پژوهش

رابطه متغیرهای موردبررسی در هر یک از فرضیه‌های پژوهش براساس یک ساختار علی با تکنیک حداقل مربعات جزئی PLS آزمون شده است. الگوی کلی پژوهش در شکل ۱ ترسیم‌شده است. الگوی اندازه‌گیری (رابطه هریک از متغیرهای قابل‌مشاهده با متغیر پنهان) و الگوی مسیر (روابط متغیرهای پنهان با یکدیگر) نیز محاسبه‌شده است. برای سنجش معناداری روابط نیز آماره t با روش بوت‌استراپ محاسبه شد که در شکل ۲ ارائه‌شده است. در این الگوی که خروجی نرم‌افزار Smart PLS است، خلاصه یافته‌های مربوط به بار عاملی استاندارد روابط متغیرهای پژوهش ارائه شد. آزمون فرضیه‌های پژوهش براساس روابط هریک از متغیرها به تفکیک نیز ارائه‌شده است. در ادامه، شکل ۱ و ۲ یافته‌های مربوط را نشان می‌دهد.



شکل ۱- تکنیک حداقل مربعات جزئی الگوی کلی پژوهش در فرضیه‌های پژوهش.

Figure 1- Partial least squares technique the general research pattern in research hypotheses.

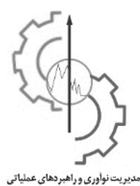


شکل ۲- آماره t-value الگوی کلی پژوهش در فرضیه‌های پژوهش

Figure 2 - t-value statistics the general pattern of research in research hypotheses.

شکل ۱ نشان داد که R^2 پژوهش به میزان ۰/۴۸۲ است. R^2 معیاری است که برای متصل کردن بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری الگوی معادلات ساختاری به کار می‌رود و نشان از تأثیری دارد که یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا می‌گذارد. نکته ضروری در اینجا این است که R^2 تنها برای سازه‌های درون‌زا (وابسته) الگوی محاسبه می‌شود و در مورد سازه‌های برون‌زا مقدار این معیار صفر است. هرچه مقدار R^2 مربوط به سازه‌های درون‌زای یک الگوی بیشتر باشد، نشان از برازش بهتر الگوی پژوهش است. در فرضیه اول، قدرت رابطه بین گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی و عملکرد حسابرسان برابر با ۰/۳۹۳ محاسبه شد. آماره آزمون نیز ۶/۳۵۰– است که بزرگ‌تر از مقدار بحرانی t در سطح خطای ۵٪ یعنی ۱/۹۶ بوده و نشان می‌دهد همبستگی مشاهده‌شده معنادار است؛ بنابراین، با اطمینان ۹۵٪ بین گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی و عملکرد حسابرسان رابطه منفی و معناداری وجود دارد. در فرضیه دوم مشاهده شد که قدرت رابطه بین تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و عملکرد حسابرسان ۰/۴٦۵ نیز است. همچنین، آماره آزمون در این فرضیه، ۵/۴٦۴– است و نشان می‌دهد همبستگی مشاهده‌شده معنادار است؛

بنابراین، با اطمینان ۹۵% بین تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و عملکرد حسابرسان رابطه منفی و معناداری وجود دارد.



۱ـ۳ـ۵ـ بررسی روایی تشخیصی

در تحلیل کمترین مربعات جزئی[1] برای بررسی روایی تشخیصی که بیانگر وجود همبستگی‌های جزئی بین شاخص‌های یک سازه و شاخص‌های سازه‌های دیگر است از معیار (فرونل و لارکر[2]، ۱۹۸۱) استفاده می‌شود. معیار فرونل و لارکر (۱۹۸۱) اشاره به این مسئله دارد که ریشه دوم مقادیر واریانس استخراج هر سازه، بزرگ‌تر از مقادیر همبستگی آن سازه با سازه‌های دیگر باشد. مقادیر موجود در روی قطر اصلی ماتریس، باید از کلیه مقادیر موجود در ستون مربوطه بزرگ‌تر باشد (آذر و همکاران[3]، ۲۰۱۲). در جدول ۲ ماتریس فرونل و لارکر (۱۹۸۱) پژوهش بیان‌شده است:

جدول ۲- ماتریس فرونل و لارکر (۱۹۸۱) متغیرهای پژوهش.
Table 2- Fornell & Larcker (1981) matrix of research variables.

متغیرها	تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی	گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی	عمکرد حسابرس
تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی	1.000		
گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی	0.5895	0.6852	
عملکرد حسابرس	0.7068	0.5452	0.8123

همان‌گونه که مشخص است مقادیر موجود در روی قطر اصلی ماتریس، از کلیه مقادیر موجود در ستون مربوط آن بزرگ‌تر است و نشان‌دهنده آن است که الگوی ارائه شده دارای اعتبار تشخیص مناسب است.

۲ـ۳ـ۵ـ بررسی نیکویی برازش

برای بررسی برازش کلی الگوی پژوهش که هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری را کنترل می‌کند، از معیار نیکویی برازش استفاده می‌شود. وتزلس، ادکرکن ـ اسچرودر و وناوپن[4] (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ را به‌عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی نیکویی برازش معرفی می‌کند. رابطه ۲ شیوه محاسبه این شاخص را نشان می‌دهد.

$$\text{GoF}=\sqrt{\overline{Communalities}\times\overline{R^2}} \qquad (۲)$$

که در آن Communalities ، میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان مرتبه اول و R^2 ، ضریب تعیین الگو است. جدول ۳ یافته‌های مروبط به این بخش را نشان می‌دهد.

---

[1] SEM-PLS
[2] Fornell & Larcker
[3] Azar et al.
[4] Wetzels et al.

جدول ۳- محاسبه نیکویی برازش مدل ساختاری
Table 3- Calculation of structural model fit goodness.

متغیر	R^2	میانگین مقادیر اشتراکی
عملکرد حسابرس	0.4823	0.6548
Gof = 0.5619		

حاصل شدن مقدار ۰/۶٤۱٦ برای GoF نشان از برازش کلی قوی مدل دارد.

۶ـ بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به اهمیت بررسی رفتار حسابرسان و همچنین عملکرد آنان، در این پژوهش تأثیر گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی و تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی بر عملکرد حسابرسان بررسی شد. برای این منظور، از ۱۱۵ نفر از حسابرسان فعال در کشور، از طریق پرسشنامه نظرسنجی به‌عمل آمد. یافته‌های پژوهش بیانگر تأثیر منفی و معنادار گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی و تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی بر عملکرد حسابرسان است.

گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی باعث ایجاد تصمیمات غلط شده و درنتیجه گزارش درست ساعات کار انجام‌شده، برای حسابرسان بسیار لازم و ضروری است. از آنجا که گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی و کیفیت حسابرسی دارای ارتباط هستند و این مشکل یک معضل اخلاقی رایج در بین حسابرسان است و عواقب ویران‌کننده زیادی برای موسسه‌های حسابرسی دارد و می‌تواند بر سطح هزینه نهایی حسابرسی، بودجه‌های زمانی، عملکرد کارکنان و ارزیابی کیفیت حسابرسی تأثیر بگذارد، درنتیجه با افزایش تمایل حسابرسان به گزارش‌های کمتر از حد زمان حسابرسی، عملکرد حسابرسان نیز کاهش خواهد یافت. یافته‌های این بخش از پژوهش همسو با یافته‌های نهمه (۲۰۱۷) است.

تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی هنگامی به وقوع می‌پیوندد که حسابرسان بیان کنند یک رویکرد حسابرسی انجام‌شده، اما درواقع به گونه صحیح انجام‌نشده است. این مساله نیز با توجه به اینکه تحریف واقعیت صورت گرفته و در مسئولان موسسه حسابرسی این تصور ایجادشده که فعالیت موردنظر به اتمام رسیده و درواقع خلاف آن وجود داشته باشد، ضمن اینکه می‌تواند دارای بار اخلاقی باشد، بر عملکرد حسابرسان نیز به‌صورت منفی اثر می‌گذارد. این یافته‌ها نیز همسو با یافته‌های نهمه (۲۰۱۷) است.

یافته‌های اصلی و کلی پژوهش که بیان‌گر اهمیت و لزوم توجه بیشتر به عملکرد حسابرسان است با پژوهش‌های، مهرانی و نعیمی (۲۰۰۳)، مرادی و زکی‌زاده (۲۰۱٤)، مرویان‌حسینی و لاری (۲۰۱۵)، حاجیها و ملاسلطانی (۲۰۱٦)، ویلیام و همکاران (۲۰۰۱)، چن و همکاران (۲۰۰٦)، حیات و تیلور (۲۰۱۳) و نهمه (۲۰۱۷) همسو است.

به مدیران حسابرسی نیز پیشنهاد می‌شود تا با برنامه‌ریزی‌های مناسب افزایش موارد آموزشی، توجه بیشتری به مقوله عملکرد حسابرسان کرده و درنتیجه، کیفیت حسابرسی را نیز از این طریق تضمین کنند. به برنامه‌ریزان کلان مانند سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی نیز توصیه می‌شود نسبت به سامان‌دهی رفتار حسابرسان و کنترل و نظارت بیشتر بر آن همت گماشته تا از این طریق، افزایش کیفیت حسابرسی تضمین شود. به پژوهشگران آتی نیز توصیه می‌شود عوامل شخصیتی و جامعه شناختی مانند سن، تحصیلات، سابقه و سایر موارد را بررسی نمایند.

همچنین، تأثیر رابطه شهروند شرکتی، رهبری اخلاقی، رضایت شغلی، مسئولیت اجتماعی، تعهد کارکنان، انگیزش، سلامت سازمانی، جو سازمانی و سایر موارد مشابه بر عملکرد حسابرسان را بررسی نمایند.



منابع

Agoglia, C. P., Hatfield, R. C., & Lambert. T. A. (2015). Audit team time reporting: An agency theory perspective. *Accounting, organizations and society*, *44*, 1–14.

Alderman, C. W., & Deitrick, J. W. (1982). Auditors' perceptions of time budget pressures and premature sign-offs: A replication and extension. *Auditing: a journal of practice & theory*, *1*(2), 54-68.

Amani, J., Khezri Azar, H., & Mahmoudi, H. (2012). Introduction of structural equation modeling by partial least squares method - PLS - PM - and its application in behavioral research. *Psychological knowledge*, *1*, 41-55. (In Persian)

Anderson-Gough, F., Grey, C., & Robson, K. (2001). Tests of time: organizational time-reckoning and the making of accountants in two multi-national accounting firms. *Accounting, organizations and society*, *26*(2), 99-122.

Andiola, L. M. (2014). Performance feedback in the audit environment: A review and synthesis of research on the behavioral effects. *Journal of accounting literature*, *33*(1-2), 1-36.

Andiola, L., & Bedard, J. C. (2016). *What happens after audit review? The effects of individual feedback orientation and the supervisor's approach on attitudes and actions of staff auditors* (Doctoral dissertation, Bentley University).

Azar, A., Ghanvati, E., & Gholamzadeh, R. (2012). *Route-structural modeling in management: application of smartpls software*. Tehran: Negah Danesh. (In Persian)

Badertscher, B., Jorgensen, B., Katz, S., & Kinney, W. (2012). Audit pricing and litigation risk: The role of public equity. https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2196253

Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2003). Human resource management issues in audit firms: A research agenda. *Managerial auditing journal*, *18*(5), 431-438.

Demeré, B. W., Krishnan, R., Sedatole, K. L., & Woods, A. (2016). Do the incentive effects of relative performance measurement vary with the ex-ante probability of promotion?. *Management accounting research, 30*(1), 18-31.

Donnelly, D. P., Quirin, J. J., & O'Bryan, D. (2003). Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: An explanatory model using auditors' personal characteristics. *Behavioral research in accounting*, *15*(1), 87-110.

Emby, C., & Etherington, L. D. (1996). Performance evaluation of auditors: Role perceptions of superiors and subordinates. *Auditing*, *15*(2), 99.

Ernst & Young (2011). *Check List of Annual Plan*, Ernst&Young, London.

Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of marketing research*, *18*(1), 39-50.

Ghadimpoor, J., & Dastghir, M. (2016). Investigating the effects of litigation risk factors on audit fee. *Journal of financial accounting research, 8*(4), 37-54. (In Persian) doi:10.22108/far.2016.21426

Hair, J. F., Sarstedt, M., Ringle, C. M., & Mena, J. A. (2012). An assessment of the use of partial least squares structural equation modeling in marketing research. *Journal of the academy of marketing science, 40*(3), 414-433.

Hajiha, Z., & Molla Soltani, J. (2016). The investigation of relationship between ethical intelligence & performance of independent auditors. *Ethics in science and technology*, *11*(1), 105-116. (In Persian) http://ethicsjournal.ir/article-1-242-fa.html

Hasani, M., & Azimzadeh, N. (2017). The relationship between audit quality and earnings management from accruals: evidence of profitability and liquidity. *Journal of new researches in accounting and auditing*, *1*(1), 139-168. (In Persian) http://jnraa.khatam.ac.ir/article_47449.html?lang=fa

Hassas Yeganeh, Y. (2003). The effect of independent auditor's report on user's decision making. *Empirical studies in financial accounting, 1*(1), 41-60. (In Persian) https://qjma.atu.ac.ir/article_3973.html?lang=fa

Hemmatfar, M., Yaghob pour, K., & Emamdost, A. (2010). Examine the expectation gap between auditors and users about the characteristics of independent auditors. *Journal of audit science, 10*(3), 71-84. (In Persian) http://danesh.dmk.ir/article-1-75-fa.html

Herda, D. N., & Martin, K. A. (2016). The effects of auditor experience and professional commitment on acceptance of underreporting time: A moderated mediation analysis. *Current issues in auditing*, *10*(2), A14-A27.

Herrbach, O. (2001). Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract. *European accounting review*, *10*(4), 787-802.

Huselid, M. (1995). The impact of human resource management practices on turnover, productivity, and corporate financial performance. *Academy of management journal, 38*(3), 635-872.

Hyatt, T. A., & Taylor, M. H. (2013). The effects of time budget pressure and intentionality on audit supervisors' response to audit staff false sign-off. *International journal of auditing*, *17*(1), 38-53.

Kedslie, M. J. (1991). *Firm foundations: the development of professional accounting in Scotland [1850-1990]*. Hull University Press.

Khodamoradi, E., & Hajiha, Z. (2017). Role of ethical culture in auditors functions. *Ethics in science and technology*, *11*(3), 125-130. (In Persian) http://ethicsjournal.ir/article-1-379-fa.html

Lightener, S. M., Leisenring, J. J., & Winters, A. J. (1983). Underreporting chargeable time: Its effects on client billing, future budget preparation and staff evaluation and scheduling. *Journal of accountancy*, *155*(1), 52-57.

Lightner, S. M., Adams, S. J., & Lightner, K. M. (1982). The influence of situational, ethical, and expectancy theory variables on accountants' underreporting behavior. *Auditing: a journal of practice and theory*, *2*(1), 1-12.

Lin, Z., Jiang, Y., & Xu, Y. (2011). Do modified audit opinions have economic consequences? Empirical evidence based on financial constraints. *China journal of accounting research*, *4*(3), 135-154.

Maham, K. (2004). The impact of auditor characteristics on professional judgment. *Journal of certified public accountants*, *1*(3), 46-43. (In Persian)

Mahdavi, GH. H., & Hoshmand, A. (2013). Investigating the effect of organizational ethics culture on auditor behavior. *Journal of audit science*, *13*(51), 41-61. (In Persian) http://danesh.dmk.ir/article-1-418-fa.html

Margheim, L., & Pany, K. (1986). Quality-control, premature signoff, and underreporting of time-some empirical-findings. *Auditing-a journal of practice & theory*, *5*(2), 50-63.
Marvian Hosseini, Z., & Lariye Dashte Bayaz, M. (2015). Investigating the role of occupational burnout on the relationship between stress and job performance of auditors. *Journal of health accounting*, *4*(1), 57-80. (In Persian) doi:10.30476/jha.2015.17011
McDaniel, L. S. (1990). The effects of time pressure and audit program structure on audit performance. *Journal of accounting research*, *28*(2), 267-285.
Mehrani, S., & Naeimi, M. (2003). Ethical theory and the effect of time budget pressure on the behavior of independent auditors. *Accounting and auditing review*, *10*(2), 43-61. (In Persian) https://acctgrev.ut.ac.ir/article_10437.html
Moradi, J., & Zakizadeh, Z. (2014). The effect of ethical leadership, internal audit function and moral intensity on financial reporting decisions. *Journal of knowledge accounting*, *5*(18), 141-163. (In Persian) doi:10.22103/jak.2014.863
Nalebuff, B. J., & Stiglitz, J. E. (1983). Prizes and incentives: towards a general theory of compensation and competition. *The bell journal of economics*, *14*(1), 21-43.
Nehme, R. (2017). Performance evaluation of auditors: a constructive or a destructive tool of audit output. *Managerial auditing journal*, *32*(2), 215-231.
Otley, D. T., & Pierce, B. J. (1995). The control problem in public accounting firms: An empirical study of the impact of leadership style. *Accounting, organizations and society*, *20*(5), 405-420.
Pratt, J., & Stice, J. (1994). The effects of client characteristics on auditor litigation risk judgments, required audit evidence and recommended audit fees. *The accounting review*, *69*, 639–656.
Pickerd, J. S., Summers, S. L., & Wood, D. A. (2015). An examination of how entry-level staff auditors respond to tone at the top vis-à-vis tone at the bottom. *Behavioral research in accounting*, *27*(1), 79-98.
Public Oversight Board (2000). The panel on audit effectiveness report and recommendations, Public Oversight Board, Stamford, CT.
Seetharaman, A., Gul, F. A., & Lynn, S. G. (2002). Litigation risk and audit fees: Evidence from UK firms cross-listed on US markets. *Journal of accounting and economics*, *33*(1), 91-115.
Sheikhi Garjan, M., Noravesh, I., Mohamadi Molgharani, A. (2020). The position of business strategy in improving audit quality with emphasis on environmental factors in Iran. *Journal of knowledge accounting*, *11*(3), 35-66. (In Persian) doi:10.22103/jak.2020.14485.3043
Smith, R. (1995). Underreporting time: an analysis of current tax practice. *Journal of applied business research*. 11(1), 39-45.
Shu, S. Z. (2000). Auditor resignations: clientele effects and legal liability. *Journal of accounting and economics*, *29*(2), 173-205.
Sweeney, B. & Pierce, B. (2006). Good hours, bad hours and auditors' defence mechanisms in audit firms. *Accounting, auditing & accountability journal*, 19(6), 858-892.
Wetzels, M., Odekerken-Schröder, G., & Van Oppen, C. (2009). Using PLS path modeling for assessing hierarchical construct models: Guidelines and empirical illustration. *MIS quarterly*, 177-195.
Williams, E. S., Konrad, T. R., Scheckler, W. E., Pathman, D. E., Linzer, M., McMurray, J. E., ... & Schwartz, M. (2001). Understanding physicians: intentions to withdraw from practice: the role of job satisfaction, job stress, mental and physical health. In *Advances in Health Care Management*. Emerald Group Publishing Limited.

